



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 143/16-10-15

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αρ. **Πράξης Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την από εισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του με ΑΦΜ επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.213.402,64 € για την φορολογική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10β, και 9 του Ν.2523/1997, με την δυνατότητα εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων των άρθρων 54 παρ. 2 και 66 παρ. 44 του Ν.4174.2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1 & 5 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 παρ. 1, 3 & 4 του Ν. 2523/97, όπως ισχύουν.

Οι παραβάσεις αφορούν:

- α) Τη μη ζήτηση-λήψη και κατά συνέπεια τη μη έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου για την αγορά συνολικά 3.966.820 τεμαχίων τσιγάρα, μάρκας, αξίας 595.023,00€
- β) Την μη έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου πώλησης για τη διακίνηση στο εξωτερικό, συνολικά 3.966.820 τεμαχίων τσιγάρα, μάρκας αξίας 595.023,00€ και
- γ) την έκδοση (ως υποκρυπτόμενου – αυτουργού) ενός πλαστού και εικονικού, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, Δελτίου Αποστολής/ delivery note για αποστολή στο εξωτερικό και συγκεκριμένα του με αριθμό θεώρησης εντύπου με φερόμενη ως εκδότρια την εταιρία με ΑΦΜ και παραλήπτρια την εταιρία, που εδρεύει στη πόλη Το εμπόρευμα ήταν σε 22 μεγάλους σάκους συνολικού βάρους 22.160 τ.μ. αξίας κατά εκτίμηση του ελέγχου 11.678,32 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

α. Ισχυρίζεται ότι δεν ήταν ούτε ο αγοραστής αλλά ούτε και ο πωλητής των τσιγάρων, αλλά μόνο ο οδηγός του φορτηγού αυτοκινήτου που τα μετέφερε, χωρίς να γνωρίζει την ύπαρξή τους. Επίσης, ισχυρίζεται ότι δεν είχε καμία ανάμειξη στην σύνταξη και έκδοση του πλαστού φορολογικού στοιχείου.

β. Η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι πλημμελής. Παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης. Η Πράξη επιβολή προστίμου είναι άκυρη, καθώς λείπει η νόμιμη δικαιολογητική βάση για την έκδοσή της.

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 11 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) , «Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία: α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών), β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοση.
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ): « Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. Επίσης, στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι: «Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών».
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν κατείχε τα απαιτούμενα φορολογικά στοιχεία (δελτία αποστολής, τιμολόγια αγοράς και πώλησης), που σχετίζονται με την ευρεθείσα και κατασχεθείσα από τις γερμανικές τελωνειακές αρχές ποσότητας τσιγάρων.
- **Επειδή**, στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

- **Επειδή**, στην συγκεκριμένη περίπτωση (τόσο στην πρώτη όσο και στην δεύτερη παράβαση) ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο και η βάση υπολογισμού 2, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ 10 του Ν. 2523/97 « Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ».
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 3 του Ν.2523/1997, ως πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.
- **Επειδή**, με το άρθρο 40 παρ. 3 του Ν. 3220/2004 ορίζεται σαφώς ότι επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη

συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.

- **Επειδή**, σύμφωνα με την 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων: «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86 – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά τα εξεταζόμενα έτη, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ.
- **Επειδή**, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια

ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

- **Επειδή**, από την ημέρα υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής μέχρι σήμερα δεν υπάρχουν για τις προσβαλλόμενες παραβάσεις ευμενέστερες διατάξεις προκειμένου να μειωθεί το ύψος των επιβαλλόμενων προστίμων, ούτε δε η προσφεύγουσα έχει επιλέξει να υπολογιστούν τα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/13) με υποβληθέν σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου ή με σχετική ανέκκλητη δήλωση εξ αρχής, πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης απόφασης επιβολής προστίμου (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1210/2013), ο υπολογισμός του προστίμου παραμένει αμετάβλητος.
- **Επειδή**, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν και περιγράφονται αναλυτικά στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές, πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τις αποδοθείσες παραβάσεις. Ειδικότερα, ο έλεγχος προέβη στις συγκεκριμένες διαπιστώσεις κατόπιν αξιοποίησης της σχετικής πληροφόρησης, που προήλθε από τις γερμανικές τελωνειακές αρχές αλλά και έπειτα από ενδελεχή έρευνα και αξιολόγηση όλων των δεδομένων της υπόθεσης.
- **Επειδή**, το αδίκημα της λαθρεμπορίας με την μορφή της κατοχής και αποστολής 3.966.820 τεμαχίων λαθραίων τσιγάρων θεωρείται ότι τελέστηκε στην Ελλάδα. Κατά συνέπεια τεκμαίρεται ότι ο ελεγχόμενος είναι έμπορος καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
- **Επειδή**, το συμπέρασμα της φορολογικής αρχής ότι ο προσφεύγων οργάνωσε την αποστολή των 3.966.820 τεμαχίων λαθραίων τσιγάρων δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα και αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό των συγκεκριμένων παραβάσεων. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Δεν βρέθηκε στο σύστημα taxis άτομο με στοιχεία, αν και θα έπρεπε να βρεθεί, αφού σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ήταν οδηγός – ιδιοκτήτης φορτηγών (τόσο φορτηγού ψυγείου, στο οποίο φόρτωνε γαλακτομικά προϊόντα από τις εγκαταστάσεις της, όσο και φορτηγού αυτοκινήτου, στο οποίο φορτώθηκαν τα σακιά με την μαρμαρόσκονη), ακόμα και αν είχε υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. διακοπή λόγω της αναχώρησης του για την όπως ο προσφεύγων κατήγγειλε. Άλλωστε οήταν αυτός, ο οποίος παρέδωσε το επίμαχο πλαστό φορολογικό παραστατικό μαζί με τα άλλα συνοδευτικά έγγραφα μέσα σε ένα φάκελο στον προσφεύγοντα, χωρίς να γνωρίζει ότι ήταν πλαστό ή εικονικό και σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ουδεμία συμμετοχή είχε στην σύνταξη και στην έκδοσή του.
- ✓ Ο αριθμός τηλεφώνου (.....) που επικαλέστηκε ο προσφεύγων στις γερμανικές Αρχές, από τον οποίο θα του τηλεφωνούσαν όταν θα έφτανε στο, δεν ανήκει σε άτομο με στοιχεία, γιατί, όπως προέκυψε από σχετική αλληλογραφία της υπηρεσίας μας με τις εταιρείες κινητής τηλεφωνίας ο αριθμός αυτός το επίμαχο χρονικό διάστημα δεν ανήκει σε κανέναν.
- ✓ Ο γερμανικές αρχές δεν κάνουν μνεία στο έγγραφό τους ότι ο προσφεύγων τους ανέφερε ότι την συγκεκριμένη μεταφορά του την ανέθεσε ένα άτομο με στοιχεία
- ✓ Οι πινακίδες με αρ. κυκλοφορίαςπου έφερε το φορτηγό που μετέφερε τα λαθραία τσιγάρα ήταν πλαστές και τοποθετήθηκαν σε αυτό προκειμένου να πραγματοποιηθεί το συγκεκριμένο δρομολόγιο.
- ✓ Η απόδιεθνής φορτωτική (CMR) άνευ αξίας και η απόβεβαίωση δραστηριοτήτων σύμφωνα με τον Κανονισμό ΕΚ 561/2006 σχετικά με την Ευρωπαϊκή Συμφωνία για την εργασία των πληρωμάτων που εκτελούν διεθνείς μεταφορές που φέρεται να εκδόθηκαν από την επιχείρηση διεθνών μεταφορών της και συνόδευσαν την αποστολή των λαθραίων τσιγάρων ήταν πλαστές .
- ✓ Στην απόβεβαίωση δραστηριοτήτων σύμφωνα με τον Κανονισμό ΕΚ 561/2006 σχετικά με την Ευρωπαϊκή Συμφωνία για την εργασία των πληρωμάτων που εκτελούν διεθνείς μεταφορές ως τηλέφωνο της μεταφορικής επιχείρησης, αναγράφεται το κινητό της θυγατέρας του προσφεύγοντος,, στην οποία ανήκει το, σύμφωνα με το απόέγγραφο της εταιρίας
- ✓ Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις (διασταυρώσεις, έρευνα σε βιβλία και στοιχεία, λήψη καταθέσεων) κατέδειξαν ότι η εταιρίαήταν παντελώς αμέτοχη στην έκδοση του υπ' αρ.πλαστού δελτίου αποστολής.
- ✓ Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις (διασταυρώσεις, έρευνα σε βιβλία και στοιχεία, λήψη καταθέσεων) κατέδειξαν ότι η (φερόμενη ως εκδότρια της διεθνούς φορτωτικής), αλλά και ο (ιδιοκτήτης φορτηγού αυτοκινήτου με πινακίδες με αρ. κυκλοφορίας) ήταν παντελώς αμέτοχοι στην συγκεκριμένη υπόθεση.

- **Επειδή,** από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι το πλαστό φορολογικό στοιχείο αλλά και τα υπόλοιπα απαιτούμενα για τη μεταφορά έγγραφα εκδόθηκαν από τον, διότι διαφορετικά και λόγω της πολυετούς εμπειρίας του στις μεταφορές θα έπρεπε να αρνηθεί να πραγματοποιήσει τη συγκεκριμένη μεταφορά αφού θα έπρεπε να τον είχε παραξενέψει το γεγονός : α) ότι οενώ είχε πρόβλημα με τον οδηγό του δεν έστειλε αυτόν να φορτώσει τα εμπορεύματα από τις εγκαταστάσεις της εταιρίας στη αλλά του παρέδωσε το φορτηγό φορτωμένο σε ένα πρατήριο καυσίμων και β) ότι η διεθνής φορτωτική (CMR) ανέφερε ως εκδότρια την επιχείρηση της καςκαι όχι τον Επίσης από τον έλεγχο των στοιχείων του φορτηγού αυτοκινήτου εύκολα ο προσφεύγων θα μπορούσε να διαπιστώσει ότι δεν αναγράφεται το όνομα του, ούτε της

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή,** όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, που απορρέει από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στην σχετική έκθεση ελέγχου. Η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος. Τέλος από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, έτσι, ώστε κατά τη ρύθμιση ουσιαδώς ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ομοιόμορφο και να μην εισάγει εξαιρέσεις και διακρίσεις, εκτός αν η διαφορετική ρύθμιση επιβάλλεται από λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος.

- **Επειδή**, όσον αφορά τις ανωτέρω παραβιασθείσες, κατά την προσφεύγουσα επιχείρηση, αρχές: Η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στην σχετική έκθεση ελέγχου. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.
- **Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504) και αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην προσβαλλόμενη πράξη τέλος γίνεται ο προσδιορισμός των προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι πλημμελής, όπως άδικα υποστηρίζει ο προσφεύγων.
- **Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη

πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανής Προσφυγής.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2008– 31/12/2008

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	1.213.402,64€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).